



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Walter X., Adr., vertreten durch Dkfm. Gerhard Balluf Wth u Stb GmbH., 2442 Unterwaltersdorf, Brodersdorferstr. 3, vom 30. April 2004 bzw. vom 27. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 29. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt als Einzelunternehmer einen Betrieb zur Erzeugung von Kunststoffprodukten.

In der Niederschrift vom 23. März 2004 über das Ergebnis der **UVA-Prüfung** für den Zeitraum 1/03 – 11/03 ist festgehalten, dass bei den durch die KIAB am 17. September 2003, 20. Oktober 2003 und 23. Oktober 2003 im Betrieb des Bw. durchgeführten Kontrollen ausländische Arbeiter angetroffen worden seien, die beim Bw. nicht als beschäftigt angemeldet gewesen seien. Die gleichzeitig durchgeführte Lohnsteuerprüfung habe bei der Bemessungs-

grundlage für die Lohn- und Sozialversicherungsabgaben eine Hinzurechnung von € 20.646,54 ergeben. Es werde dieser Betrag plus einem Aufschlag von 50%, das sind insgesamt € 30.969,81, den Umsätzen des Bw. hinzugerechnet. Darauf entfalle Umsatzsteuer von € 6.193,96.

Anlässlich der KIAB-Kontrollen am 17. September 2003 seien sieben namentlich genannte ausländische Staatsangehörige, die auch Angaben zum Beschäftigungszeitraum machten, sowie am 20. Oktober 2003 vier und am 23. Oktober 2003 fünf namentlich genannte ausländische Staatsangehörige im Betrieb angetroffen worden.

Die Lohnabgaben seien im Zuge der Lohnsteuerprüfung mit dem niedrigsten Kollektivvertragslohn (Hilfsarbeiter) für den von den Arbeitnehmern angegebenen Beschäftigungszeitraum berechnet wurden. Für die im Oktober angetroffenen Personen seien die Lohnabgaben für Oktober berechnet worden.

Auf Grund dieser Feststellungen erhöhte das Finanzamt die erklärten Umsätze um € 30.969,81 und setzte mit Bescheid vom 1. April 2004 die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2003 mit € 9.017,65 fest.

Die **Berufung** gegen diesen Bescheid wurde nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Der Bw. brachte vor, dass er gegen die nach den Kontrollen ergangenen Strafbescheide (Übertretung des Ausländerbeschäftigungsgesetzes) der Bezirkshauptmannschaft den Unabhängigen Verwaltungssenat (UVS) angerufen habe.

In den dazu ergangenen Bescheiden des **UVS** Niederösterreich vom 12. Jänner, 13. Jänner und 4. April 2006 nahm der UVS nach Vernehmung von betroffenen ausländischen Arbeitern, von Kontrollorganen und des Bw. als erwiesen an, dass die angesprochenen ausländischen Staatsangehörigen zu den Kontrollzeitpunkten tatsächlich im Unternehmen des Bw. gegen Entlohnung beschäftigt waren, wobei die notwendigen Bewilligungen nach § 3 Abs. 1 Ausländerbeschäftigungsgesetz (AuslBG) nicht vorgelegen seien. Es sei kein Verfahrensmangel, wenn die Ausländer ohne Zuziehung eines externen Dolmetschers von einem Kontrollorgan mit Sprachkenntnissen befragt worden seien. Der Bw. habe außerdem Verständigungsprobleme nie behauptet und habe auch den Inhalt der damals aufgenommenen Niederschriften im Ergebnis nicht bestritten.

Am 29. Mai 2006 erging der **Umsatzsteuerjahresbescheid 2003**, wobei das Finanzamt den erklärten Umsätzen von € 768.386,71 in Hinblick auf die Ergebnisse der Umsatzsteuer-sonderprüfung einen Betrag von € 30.969,81 hinzurechnete und in der Bescheidbegründung auf den von der Bezirkshauptmannschaft und vom UVS Niederösterreich festgestellten

Sachverhalt verwies. Gleichzeitig nahm das Finanzamt bei der **Einkommensteuerveranlagung 2003** eine Gewinnzuschätzung in Höhe von 25% der Umsatzzuschätzung vor und rechnete den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 10.325,29 einen Betrag von € 7.674,00 hinzu.

Der Bw. legte wegen der Abweichung von den Steuererklärungen am 27. Juni 2006 eine **Berufung** gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid 2003 ein. Gegen die Entscheidungen des UVS wegen Übertretung des AuslBG seien Verfassungsgerichtshofbeschwerden eingebracht worden, welchen die weitere Begründung zur Berufung zu entnehmen seien. Nur der von Verwaltungs- bzw. Verfassungsgerichtshof bestätigte tatsächliche Sachverhalt könne die für eine Neuberechnung der Abgaben notwendige Grundlage bilden. Da die Verfahren noch bei Gericht anhängig seien, werde um Abänderung der angefochtenen Bescheide gemäß den eingereichten Steuererklärungen ersucht.

In der Folge übermittelte der Bw. an die Abgabenbehörde zweiter Instanz Ablichtungen der beim Verfassungsgerichtshof eingebrachten Beschwerdeschriften sowie – wegen Abtretung dieser Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof – Ablichtungen der ergänzenden Beschwerdeschriften an den Verwaltungsgerichtshof. Hinsichtlich des Berufungsvorbringens im gegenständlichen Abgabenverfahren verwies der Bw. wiederum auf die beiliegenden Beschwerden.

In einem **Schreiben vom 6. Februar 2008** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzte der Bw. hinsichtlich der Umsatzzuschätzung, dass sich diese an der Hinzurechnung bei der Lohnsteuerbemessungsgrundlage orientiere, welche ebenfalls angefochten worden sei. Bei der Ermittlung der Hinzurechnung bei der Lohnsteuerbemessungsgrundlage sei ohne Grundlage von Facharbeitern ausgegangen worden und es sei ein dementsprechend hoher Lohn angesetzt worden. Weiters sei auch eine dauerhafte Beschäftigung angenommen worden, was eine nicht hinreichend geklärte Vermutung darstelle. Die unschlüssigen Hinzurechnungen seien als Grundlage für die Umsatzzuschätzung herangezogen worden, weshalb auch die Umsatzzuschätzung nicht hinreichend fundiert und mit großer Unsicherheit behaftet sei. Auch sei die endgültige Klärung des Sachverhaltes durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts noch nicht erfolgt.

Der 50%ige Sicherheitszuschlag für Umsatzsteuerzwecke sei auf Grund der Ertragslage des Unternehmens des Bw. viel zu hoch bemessen.

Die Abgabenbehörde gehe bei der Umsatzzuschätzung davon aus, dass 2003 nicht alle Umsätze verbucht worden seien. Der Bw. sei fast überwiegend für Kunden aus dem öffentlichen Bereich (Gemeinden) bzw. für andere Unternehmer als Subunternehmer tätig

gewesen. Daher sei es so gut wie ausgeschlossen, dass für erbrachte Leistungen keine Rechnungen geschrieben und so Umsätze nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien. Diese Tatsache sei bei der Schätzung nicht berücksichtigt worden. Es gebe außerdem keine Anhaltspunkte, dass tatsächlich Umsätze nicht verbucht worden wären. Die Hinzuschätzung bei der Umsatzsteuer sei ausschließlich eine Folge der Hinzurechnung bei der Lohnsteuerbemessungsgrundlage.

Wenn die Ertragskraft von Unternehmen nachlasse, komme es häufig vor, dass Unternehmer versuchen, durch Einlage privater Mittel die Verluste abzudecken. Die Möglichkeit der Bezahlung von nicht angemeldeten Personal aus privaten Mitteln des Unternehmers, um Ausgaben des Unternehmens zu senken, damit den Verlust zu verringern und in weiterer Folge die schlechte Ertragslage zu übertauchen, sei anscheinend von der Abgabenbehörde nicht einmal in Betracht gezogen worden.

Da die Zuschätzung bei der Einkommensteuer auf den umsatzsteuerlichen Feststellungen beruhe, sei sie mit denselben Mängeln behaftet. Wie die Jahresabschlüsse des Bw. zeigen, sei die Gewinnspanne wegen zunehmender Konkurrenz ständig gesunken. 25% der Umsatzzuschätzung als Gewinnerhöhung festzusetzen, sei nicht nachvollziehbar. Der Bw. habe 2003 einen Umsatz von ca. € 770.000 erwirtschaftet und einen Gewinn von ca. € 10.000 erzielt. Aufgrund dieses Umsatz-Gewinnverhältnisses könne die zugeschätzte Umsatzerhöhung von 30.969,81 € unmöglich zu einer Gewinnerhöhung von 7.674 € führen.

Abschließend meint der Bw., dass die Zuschätzungen bei Umsatz- und Einkommensteuer aufgrund des unzureichend geklärten Sachverhaltes und unschlüssiger Schätzungen nicht gerechtfertigt seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge in seinem Erkenntnis vom 1.7.2010, 2006/09/0112, die Beschwerden des Bw. abgewiesen und die Feststellung des UVS, wonach die betreffenden Ausländer am 17. September 2003, 20. Oktober 2003 und 23. Oktober 2003 vom Bw. beschäftigt wurden, ausdrücklich als schlüssig bestätigt.

Mit Schreiben vom 8. November 2010 übermittelte der Bw. eine Kopie seines Antrages auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend Lohnsteuer, DB und DZ. Darin führt der Bw. aus, die vom Finanzamt angenommene Beschäftigungsdauer stehe in Widerspruch mit den Aussagen der illegal beschäftigten Arbeitnehmer und sei daher die Nachbemessung der Lohnabgaben entsprechend der beiliegenden Aufstellung zu korrigieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. brachte gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid 11/2003 am 30. April 2004 eine Berufung ein. Am 29. Mai 2006 erging der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003.

Ein Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid wird durch die Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt. Dieser tritt an die Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides (*Ritz*, BAO, § 273 Tz 14, § 274 Tz 2). Die Berufung vom 30. April 2004 gilt gemäß [§ 274 BAO](#) als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2003 gerichtet.

Umsatz- und Einkommensteuer 2003:

Der Bw. hat im Jahr 2003 als Arbeitgeber in seinem Betrieb Personen ohne Bewilligung nach dem AuslBG beschäftigt. Der mit oben erwähnten Bescheiden des UVS Niederösterreich festgestellte Sachverhalt wird der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde gelegt (vgl. auch VwGH 1.7.2010, [2006/09/0112](#)). Unbestritten hat der Bw. für diese illegalen Arbeitnehmer keine Sozial- und Lohnabgaben entrichtet. Das Finanzamt ging davon aus, dass der Bw. den nicht verbuchten Lohnaufwand der illegalen Arbeitnehmer aus nicht einbekannten Erlösen finanziert hat. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob im Bereich der Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 eine Schätzungsberechtigung der Abgabenbehörde gemäß [§ 184 BAO](#) besteht.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 3 BAO, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Da feststeht, dass einige Arbeitnehmer des Bw. bzw der betreffende Lohnaufwand in der Buchhaltung nicht erfasst waren, entsprach die Buchhaltung des Bw. nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Gegen die sachliche Richtigkeit der vom Bw. erklärten Umsätze bzw. Einkünfte bestehen somit nachvollziehbare Bedenken. Auf Grund des dargestellten Sachverhaltes war das Finanzamt zur Schätzung berechtigt.

Der Bw. verweist zur Begründung der Berufung auch auf den Inhalt seiner Beschwerdeschriften vor den Höchstgerichten im Verfahren nach dem AuslBG. Die Beschwerden bekämpfen im Wesentlichen die Beiziehung der Dolmetscher bei der Vernehmung von ungarischen Staatsangehörigen im Rahmen der im Betrieb des Bw. durchgeführten KIAB-Kontrollen. Für den Bw. ist daraus in der gegenständlichen Frage der Schätzungsberechtigung

nichts zu gewinnen, zumal auch der Verwaltungsgerichtshof das Vorbringen des Bw. als nicht relevant erachtet und die Beschwerden als unbegründet abgewiesen hat (VwGH 1.7.2010, [2006/09/0112](#)).

Hinsichtlich der Umsatzzuschätzung bestreitet der Bw. die nicht vollständige Erfassung aller Umsätze. Die diesbezüglichen Einwendungen des Bw. sind aber insofern nicht stichhältig, als der Umstand, dass die Leistungsempfänger des Bw. behauptetermaßen überwiegend Kunden aus dem öffentlichen Bereich bzw. andere Unternehmer gewesen sind, nicht ausschließt, dass andere Umsätze mit (privaten) Kunden außerhalb der Buchhaltung abgewickelt wurden.

Soweit der Bw. die Möglichkeit von Privateinlagen zur Bestreitung von Lohnaufwendungen andeutet, so kann der Bw. auch damit die Annahme von nicht einbekannten Umsätzen nicht entkräften. Da der Bw. die Vornahme von Privateinlagen gar nicht dezidiert behauptet, war darauf nicht weiter einzugehen. Es wäre Sache des Bw. gewesen, ein hinreichend konkretes und nachvollziehbares Vorbringen zur Finanzierung der Lohnzahlungen an die Schwarzarbeiter zu erstatten.

Der Bw. führt weiters eine Verringerung von Aufwendungen durch Auszahlung von Schwarzlöhnen, um eine schlechte Ertragslage besser zu übertauchen, ins Treffen. Dem Bw. ist es mit diesem Vorbringen nicht gelungen, nachvollziehbare Gründe darzulegen, die gegen eine Zuschätzung dem Grunde nach sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Einkommensteuer sprechen. Wenn ein Steuerpflichtiger einerseits auf die steuerliche Geltendmachung von Lohnaufwendungen verzichtet, ist andererseits die Annahme nahe liegend, dass entsprechende Erlöse verschleiert werden.

Mangels sachlicher Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchführung erfolgte durch das Finanzamt in den Jahresbescheiden 2003 zu Recht eine Zuschätzung zu Umsatz und Gewinn. Denn illegale Beschäftigung geht in der Regel nicht nur mit der Bezahlung von Schwarzlöhnen und der Hinterziehung von Lohnabgaben, sondern auch mit der Verkürzung von Einnahmen und damit auch der Hinterziehung von Ertragsteuern und Umsatzsteuer einher. Ausgehend von der Überlegung, dass in einem Betrieb der Lohnaufwand in Relation zu den Umsätzen steht, bedingen höhere Lohnaufwendungen eine Erhöhung der Umsätze.

Den erklärten Umsätzen von € 768.386,71 wurde im angefochtenen Bescheid ein Betrag von € 30.969,81 und den erklärten Einkünften von € 10.325,29 wurde ein Betrag von € 7.674,00 (25% der Umsatzzuschätzung) hinzugerechnet. Mangels anderer Anhaltspunkte orientierte sich das Finanzamt bei dieser Schätzung der Höhe nach an den mit € 20.646,54 geschätzten Lohnaufwendungen.

Diesbezüglich wandte der Bw. ein, dass der Lohnaufwand vom Finanzamt unrichtig geschätzt und der Sicherheitszuschlag von 50% zur Schätzung der Umsätze zu hoch bemessen worden sei. Hinsichtlich der Schätzung des Stundenlohns ist dem Bw. zu entgegen, dass das Finanzamt den niedrigsten Kollektivvertragslohn (Hilfsarbeiter) herangezogen hat und nicht den Lohn für Facharbeiter berechnet hat. Im Vorlageantrag vom 8. November 2010 betreffend die Lohnabgaben wird der Höhe des angenommenen Stundenlohns ohnehin nicht mehr entgegengetreten.

Hinsichtlich der Dauer der Beschäftigungsverhältnisse ging das Finanzamt von den niederschriftlich festgehaltenen Angaben der im September 2003 angetroffenen illegalen Arbeitnehmer aus, wobei im Finanzamtsakt auch schriftliche Aufzeichnungen eines Arbeiters über die von ihm geleisteten Arbeitsstunden aufliegenden. Diese Angaben wurden vom Bw. nicht bestritten. Auf Grund dessen schätzte das Finanzamt folgende Lohnaufwendungen:

	Beschäftigungs- tage	Schätzung Lohn- aufwand
A1.	3	144,72
A2.	14	482,40
A3.	3	144,72
A4.	21	723,60
A5.	37	1.286,39
A6.	2	96,48
A7.	270	9.406,71
Summe		12.285,02

Anlässlich der Kontrollen am 20. und 23. Oktober 2003 hat die Behörde zur Beschäftigungsdauer der angetroffenen illegalen Arbeitnehmer hingegen keine konkreten Feststellungen getroffen. Bei diesen im Oktober angetroffenen acht Schwarzarbeitern nahm das Finanzamt pauschal eine Beschäftigung im ganzen Monat Oktober an und schätzte folglich weitere Lohnaufwendungen von insgesamt € 8.361,52. Diese Beschäftigungsdauer wurde vom Bw. bestritten.

Auf welchen Fakten die Annahme einer den ganzen Oktober währenden Beschäftigung beruht und wie in der Folge für Umsatzsteuerzwecke die Anwendung eines Sicherheitszuschlages von 50% auf die geschätzten Lohnaufwendungen zustande gekommen ist, lässt sich dem Inhalt der vom Finanzamt vorgelegten Akten nicht entnehmen. Weder die Niederschrift über die UVA-Prüfung noch der diesbezügliche Arbeitsbogen noch die angefochtenen Bescheide enthalten eine diesbezügliche Begründung. Zum ergänzenden Schreiben vom 6. Februar 2008, in dem sich der Bw. u.a. gegen die Höhe der Zuschätzung wendet, gab das Finanzamt ebenfalls keine Stellungnahme ab.

Die Berufungsbehörde ist der Ansicht, dass die Sachlage eine derartige Zurechnung zu den Umsätzen nicht rechtfertigt. Es wird daher nicht der Zuschätzungsbetrag des Finanzamtes

übernommen, sondern wird ein Sicherheitszuschlag zu den erklärten Umsätzen des Bw. vorgenommen.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei. Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehört zu den Elementen einer Schätzung. Diese Schätzungsmethode geht davon aus, dass es bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich ist, dass nicht nur nachgewiesenermaßen nicht verbuchte Vorgänge (im vorliegenden Fall nicht verbuchte Lohnaufwendungen), sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (*Ritz*, BAO, § 184 Tz 18).

Sicherheitszuschläge werden im allgemeinen je nach Sachlage mit 1 – 10% des Umsatzes (und auch darüber hinaus) bemessen (zB 1%: VwGH 28.10.2008, [2006/15/0361](#), 10%: VwGH 20.10.2009, [2006/13/0164](#), VwGH 20.9.1998, [97/13/0033](#)). Im vorliegenden Fall wird, um eine Überschätzung zu vermeiden, dem erklärten Umsatz von € 768.386,71 ein Zuschlag von rund 3% (€ 23.000) hinzugerechnet. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Schwarzlöhne von € 12.285 für die im September 2003 kontrollierten Arbeitnehmer (siehe oben) zweifellos den Tatsachen nahe kommen und dass der Bw. nicht nur die zur Erwirtschaftung dieser Löhne erforderlichen Umsätze, sondern wahrscheinlich noch weitere Umsätze außerhalb der Buchhaltung abgewickelt hat. In Hinblick auf die nachgewiesene wiederholte Beschäftigung von Schwarzarbeitern ist auch die Annahme nahe liegend, dass nicht nur in den konkret niederschriftlich festgehaltenen Zeiträumen sowie am 20. und am 23. Oktober 2003 unangemeldete Arbeitskräfte für den Bw. tätig wurden, sondern auch an weiteren Tagen des Jahres 2003. Ein Widerspruch zu Feststellungen der KIAB kann darin nicht erblickt werden.

Im Berufungsverfahren wurde nicht aufgezeigt, dass ein Zuschlag von rund 3% der Nettoumsätze im Jahr 2003 nicht erwirtschaftbar gewesen wäre. Da im Betrieb des Bw. bei einem Personalaufwand laut Bilanz von € 348.061,18 (Fremdpersonal + eigenes Personal) Umsätze von € 768.386,71 erklärt wurden, erscheint der Sicherheitszuschlag von € 23.000 bei der gegebenen Sachlage nicht als überhöht.

Bei der Zuschätzung zu den Einkünften setzte das Finanzamt 25% der Erlöszuschätzung als Gewinn an. Die Berufungsbehörde folgt diesem Prozentsatz. Die Zuschätzung zum Gewinn wird daher mit € 5.750 ermittelt. Auf diese Weise werden geschätzte betriebliche Aufwendungen von € 17.250 berücksichtigt. Wenn der Bw. einwendet, dass diese Gewinnspanne in seinem Betrieb nicht erzielbar sei, ist dem entgegenzusetzen, dass im Berufungsverfahren keine Anhaltspunkte für weitere nicht verbuchte Aufwendungen neben den Lohnzahlungen gewonnen werden konnten. Es wäre Sache des Bw. gewesen, durch ein substantiiertes Vorbringen an Hand von geeigneten Nachweisen zur Aufklärung des Sachverhaltes

beizutragen. Die Einwendungen des Bw. beschränkten sich hingegen darauf, Annahmen des FA zu bestreiten, ohne konkrete und nachvollziehbare Angaben zu tätigen.

Schließlich ist darauf zu verweisen, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist (zB VwGH 23.4.1998, [95/16/0222](#)). Es muss nämlich der, der zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (zB VwGH 30.9.1998, [97/13/0033](#)).

Berechnung

Erklärte Umsätze lt. Bw.	768.386,71
Zurechnung	23.000,00
Umsätze lt. Berufungsentscheidung	791.386,71
Einkünfte aus Gw lt. Bw.	10.325,29
Zurechnung	5.750,00
Einkünfte lt. Berufungsentscheidung	16.075,29

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 7. Februar 2011

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: